

SUMARIO

1. UNA "LISTA BLANCA" DE ASESORES FISCALES

Con fecha 2 de julio de 2019, la Agencia Tributaria y el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios han aprobado dos nuevos códigos de buenas prácticas tributarias: uno para los profesionales tributarios y otro para las asociaciones y colegios de profesionales tributarios. Ambos códigos recogen compromisos tanto para los anteriores colectivos como para la Administración Tributaria, con el fin de garantizar un equilibrio entre los derechos y las obligaciones de cada uno de ellos en el ámbito tributario.

2. EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA LAS COSTAS EN LOS PLEITOS CON LA AGENCIA TRIBUTARIA

El Tribunal Supremo no sólo anula las costas en los pleitos con Hacienda, sino que además da una reprimenda al Fisco por la "inseguridad jurídica" en la redacción de las normas. Valoración en una compraventa de inmueble a efectos del ITP y AJD.

3. EL TRIBUNAL SUPREMO INSTA AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL A PRONUNCIARSE SOBRE LA CONFISCATORIEDAD DE LA PLUSVALÍA

El Tribunal Supremo plantea cuestión de inconstitucionalidad de la eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad de la plusvalía en los casos en los que se ha generado un incremento del valor del terreno.

4. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DETERIOROS DE LA CARTERA DE INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO (ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES) Y DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR TRANSMISIÓN DE DICHA CARTERA, CUESTIONES RELATIVAMENTE COMPLEJAS

Abordamos, de manera resumida, el tratamiento fiscal de los deterioros de la cartera de instrumentos de patrimonio (acciones, participaciones sociales) y de las rentas obtenidas por transmisión de dicha cartera, cuestión relativamente compleja.

5. CAMBIOS EN LA REGULACIÓN DE LA LLEVANZA DE LOS LIBROS REGISTROS EN EL IRPF

A las anotaciones registrales correspondientes al ejercicio 2020 y siguientes les será aplicable la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio.

6. VALORACIÓN EN UNA COMPRAVENTA DE INMUEBLE A EFECTOS DEL ITP Y AJD

En la compraventa de inmuebles se ha de atender al valor de mercado de los mismos, pudiendo hacerse uso de los valores publicados por parte de la Administración Tributaria, los cuales resultan vinculantes a efectos de la comprobación de valores que pueda practicarse.

1. UNA "LISTA BLANCA" DE ASESORES FISCALES

Con fecha 2-7-2019, la Agencia Tributaria y el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios han aprobado dos nuevos códigos de buenas prácticas tributarias: uno para los profesionales tributarios y otro para las asociaciones y colegios de profesionales tributarios.

Los Códigos se perfilan como un instrumento con el objetivo último de diseñar unas líneas de actuación que permitan avanzar en el desarrollo de un modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y los profesionales tributarios, así como entre aquella y las asociaciones y colegios de profesionales tributarios, que incidan

directamente en la generalización de las buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes, con el apoyo y aval de estos colectivos.

Ambos códigos cuentan con unos principios inspiradores y unos compromisos que deberán ser asumidos por ambas partes.

1) En relación a los principios, el esfuerzo por mejorar la relación cooperativa implica establecer canales de comunicación más ágiles y previsibles con los profesionales tributarios y con las asociaciones y colegios de profesionales tributarios que permitan hacer más efectiva la seguridad jurídica, la confianza y el mutuo acuerdo entre las partes.

2) En cuanto a los compromisos, los profesionales tributarios y las asociaciones y colegios que los agrupan juegan un papel fundamental en la detección y búsqueda de soluciones a las prácticas fiscales fraudulentas para lograr erradicarlas y prevenir su extensión, destacando el compromiso de entregar información más allá de los requerimientos legales, sin perjuicio del secreto profesional y de la obligación de sigilo. Así, entre otros:

a) Los intermediarios fiscales asumen compromisos de transparencia, responsabilidad y deontología profesional en el desarrollo de su actividad, que debe estar orientada al cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes como un aspecto más en el diseño y representación contable de las operaciones económicas, rechazando planteamientos de minimización del coste fiscal por parte de sus clientes que resulten artificiosos o claramente contrarios a las normas tributarias. Se trata en último término de contribuir al rechazo por parte de los contribuyentes de conductas defraudadoras y de prácticas de planificación fiscal agresiva que tiendan ilegalmente a la elusión o minoración de la tributación en España.

En este sentido, y teniendo en cuenta los estándares de calidad que fijen las propias asociaciones y colegios de profesionales tributarios, deberán oponerse a conductas tales como la llevanza de doble contabilidad, la utilización de software de doble uso o la realización de pagos en efectivo por encima del límite legal, así como a operaciones de deslocalización fiscal ficticias, y a la utilización fraudulenta tanto de estructuras de planificación fiscal agresiva como de los procesos concursales, entre otros supuestos.

Asimismo, se comprometen a no incluir en su diseño de estrategias fiscales la utilización de sociedades instrumentales situadas en paraísos fiscales y territorios no cooperantes, para impedir o dificultar el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, de los responsables finales de las actividades y titulares últimos de los bienes y derechos implicados.

b) Las asociaciones y colegios de profesionales tributarios deben asumir los mismos compromisos, orientando su actividad a que sus miembros recomienden el cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes y actúen en el sentido antes expuesto.

Estos entes deberán disponer de un Código Deontológico para la actividad de asesoría fiscal de adhesión voluntaria para sus asociados, o instrumento equivalente, que sea accesible a través de la página web del colegio o asociación correspondiente. En todo caso, los intermediarios que suscriban el código de profesionales deben estar adheridos al Código Deontológico, o instrumento equivalente, de la asociación o colegio al que pertenezcan.

Igualmente, las asociaciones y colegios se comprometen a informar a la Agencia Tributaria, respetando los límites del secreto profesional, de aquellas irregularidades que detecten sus asociados y que puedan afectar al funcionamiento normal del sistema tributario o a la competencia en el mercado, ofreciendo pruebas de las irregularidades cuando se disponga de ellas. Los propios asociados asumirán el mismo compromiso de informar de las irregularidades que conozcan, reportando en este caso al colegio o asociación.

Por su parte, la Administración Tributaria se compromete a garantizar el mantenimiento de un canal permanente de comunicación (a través de un canal específico de comunicación en su web), que sirva para ofrecer criterios jurídicos que proporcionen

seguridad jurídica y certidumbre, a la publicación de criterios de aplicación general, y al impulso de los instrumentos legales existentes para la minoración de conflictos.

Asimismo, se compromete a personalizar la atención a los intermediarios fiscales adheridos al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios, mejorando las funcionalidades de la aplicación de cita previa; y, dentro de las condiciones marcadas en el Código, a facilitar a estos lo antes posible el conocimiento de los hechos susceptibles de una regularización, para que puedan desplegar la actividad probatoria en defensa de sus intereses con mayor antelación.

La adhesión al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios es voluntaria y se efectuará mediante una comunicación a la Agencia Tributaria o, en el caso de las asociaciones y colegios de profesionales tributarios, a través de un acuerdo de adhesión al mismo que se comunicará a la Agencia Tributaria. No obstante, la adhesión debe ser total, no estando permitida la adhesión a apartados específicos de los mismos. Los intermediarios fiscales y las referidas asociaciones y colegios podrán darse de baja cuando lo estimen oportuno, no estando permitida tampoco la baja parcial.

2. EL TRIBUNAL SUPREMO ANULA LAS COSTAS EN LOS PLEITOS CON LA AGENCIA TRIBUTARIA

El Tribunal Supremo en su Sentencia 760/2019 del pasado 3 de junio, no sólo anula las costas en los pleitos con la Agencia Tributaria, sino que también le da una reprimenda por la "inseguridad jurídica" en la redacción de las normas.

El Tribunal Supremo ha decidido eximir de pago de costas en los procedimientos entablados con Hacienda, ya que tal y como estaban contemplados en un Real Decreto de diciembre de 2017 causan una grave inseguridad jurídica y se equiparan a una tasa o una sanción.

El Alto Tribunal, en Sentencia fechada el 3 de junio, da la razón a la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), estima el recurso presentado contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre de 2017 y anula el artículo 51.2, que considera «disconforme» con el ordenamiento jurídico.

Dicho artículo señala que cuando se imponga el pago de las costas, estas se calcularán aplicando un 2% de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado.

La Sala no considera improcedente que se apliquen costas en un procedimiento entablado con Hacienda, pero sí critica el sistema implantado por el entonces Ministro de Hacienda, Sr. Cristóbal Montoro, que en la práctica las aplicaba como si fueran una tasa o una sanción.

Entre los argumentos que utiliza destaca la «profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social» que provoca la imprecisión de las normas jurídicas, algo que sucede «de manera muy significativa» en el ámbito fiscal.

El Supremo se muestra muy crítico con el legislador, al apreciar que su actuación a veces «parece que responde a meras lagunas o a propias complejidades conceptuales de una determinada figura tributaria», y en otras ocasiones únicamente actúa para «salvar obstáculos que harían inviable su aplicación».

No resulta extraño comprobar, prosigue la Sentencia, cómo «se presentan como impuestos lo que constituyen tasas, o viceversa, o cómo se juega con la imposición directa o indirecta, o con los tributos extrafiscales».

Las costas, aclara el texto, son una contraprestación por los gastos que se derivan directamente de un procedimiento, pero «ni son tasas, ni medidas sancionadoras, ni prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario».

Sin embargo, en el Decreto de 2017 se cuantifica su importe con carácter general, y se desvincula del propio procedimiento, de ahí que estime parcialmente el recurso de los

asesores fiscales y concluya que cada parte debe abonar las costas «causadas a su instancia», y las comunes, mitad y mitad.

3. EL TRIBUNAL SUPREMO INSTA AL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL A PRONUNCIARSE SOBRE LA CONFISCATORIEDAD DE LA PLUSVALÍA

El Tribunal Supremo, mediante un Auto de 1 de julio de 2019, plantea una nueva cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), habida cuenta de su eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad, que proclama el art.31.1 de la Constitución Española (CE).

La cuantificación de la base imponible del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) conforme al art. 107.1, 107.2. a) y 107.4 del TRLHL en aquellos casos en los que como consecuencia de la venta del inmueble se ha generado una plusvalía que resulta ser de menor importe que la cuota tributaria que deriva de la liquidación del IIVTNU, plantea serias dudas de compatibilidad con la primera de las exigencias que derivan de la interdicción de confiscatoriedad que consagra el art. 31.1 CE.

La interdicción de confiscatoriedad como reverso del principio de capacidad económica prohíbe agotar la riqueza imponible en todos y cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y la riqueza que pretende gravar el IIVTNU se agota en un buen número de casos como consecuencia de la aplicación de la regla objetiva de cálculo de la base imponible establecida en el art. 107 del TRLHL.

4. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DETERIOROS DE LA CARTERA DE INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO (ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES) Y DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR TRANSMISIÓN DE DICHA CARTERA, CUESTIONES RELATIVAMENTE COMPLEJAS

Cuando se trata de instrumentos de patrimonio mantenidos para negociar, cuyas minoraciones de valor no suponen deterioro contable, sino que se llevan directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante) sólo permite su deducibilidad hasta el importe en su caso gravado con anterioridad para valores homogéneos. En cuanto a los deterioros de cartera, desde 2013 no son deducibles, si bien esa falta de deducibilidad puede tratarse como definitiva -y entonces se regula en el art.15 LIS-, o como sólo temporal, hasta que se produzca la transmisión de los valores -y en tal caso se contempla en el art. 13 LIS-.

La diferenciación descansa en que en el primer supuesto las condiciones de la cartera no permitirían al contribuyente aprovechar una posible minusvalía en caso de transmisión de esos valores, lo que sí sería factible en la segunda situación.

Reversión de los deterioros deducibles de cartera deducibles hasta 2012. También debemos analizar la reversión de los deterioros de cartera deducibles hasta 2012, que puede producirse de manera “natural” (i) a medida que aumentan los fondos propios de la entidad participada; (ii) a la percepción de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la entidad participada; (iii) por transmisión de la participación; o (iv) por extinción de la participada. Junto a dicha reversión, desde 2016 opera una reversión mínima por partes iguales en cinco periodos impositivos, hasta 2020. Si en un período impositivo la reversión ordinaria fuera superior a la mínima, ésta se considera cumplida para ese año, y el saldo de reversión ordinaria computado en exceso por encima del mínimo, aunque tiene efecto fiscal (tributa) en ese año, reduce el importe mínimo a revertir en los restantes periodos impositivos de reversión mínima, por partes iguales en cada uno de ellos.

Tributación de las rentas obtenidas por transmisión de la cartera de valores representativos de los fondos propios de entidades (instrumentos de patrimonio). Cuando son positivas quedan exentas según el artículo 21 LIS si la entidad transmitente es titular de al menos un 5% de participación, directa o indirecta, o si el valor de adquisición de la participación es superior a 20 millones de euros, y además la cartera se ha poseído ininterrumpidamente durante el año anterior a la transmisión, incluyendo también la posesión previa por otras entidades del mismo

grupo mercantil. Si la participación transmitida es de una entidad no residente en España, se añade una condición de tributación de la misma en el extranjero durante el período de tenencia de la participación a un tipo nominal de, al menos, el 10%, si bien el requisito se considera cumplido encontrándose en vigor un convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y el país de residencia de la participada, que contenga cláusula de intercambio de información.

Desde 2017 -también en 2019- no pueden integrarse en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, cuando se dieran las condiciones para la exención si la renta hubiera resultado positiva -las condiciones recién señaladas-. Tampoco cuando se trata de entidades participadas extranjeras y no se cumple el requisito de tributación mínima en el extranjero -o de presencia de convenio para evitar la doble imposición-. Sí se admiten, en cualquier caso, las rentas negativas generadas por extinción de la entidad participada - minoradas en los dividendos o participaciones en beneficios recibidos en los últimos diez años-, excepto en los casos de operaciones de reestructuración empresarial. Aun cuando se cumplan las condiciones para la integración de la renta negativa en la base imponible, si la adquirente es otra entidad del mismo grupo mercantil, la imputación de la renta habrá de esperar al período impositivo en que los instrumentos de patrimonio se transmitan a terceros ajenos al grupo, o a que la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.

5. CAMBIOS EN LA REGULACIÓN DE LA LLEVANZA DE LOS LIBROS REGISTROS EN EL IRPF

En el BOE de 17 de julio de 2019, se ha publicado la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en vigor a partir del 18 de julio de 2019 y de aplicación a las anotaciones registrales correspondientes al ejercicio 2020 y siguientes, derogando su regulación anterior contenida en la Orden de 4 de mayo de 1993 por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registros en el IRPF.

Como es conocido el sistema de obligaciones contables y registrales está regulado en el artículo 104 de la Ley 35/2006 (LIRPF) y en el artículo 68 del Real Decreto 439/2007 (RIRPF):

- Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, así como aquellos que realicen una actividad empresarial en estimación directa que, de acuerdo con el Código de Comercio, no tenga carácter mercantil, estarán obligados a la llevanza del libro registro de ventas e ingresos, el libro registro de compras y gastos y el libro registro de bienes de inversión.
- Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar un libro de ingresos, un libro de gastos, un libro registro de bienes de inversión y un libro registro de provisiones de fondos y suplidos.
- Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine mediante el método de estimación objetiva, en el caso de que deduzcan amortizaciones, estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.
- Por último, las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

Su desarrollo se realizaba, como hemos indicado, mediante la Orden de 4 de mayo de 1993, la cual necesitaba de una actualización y revisión de su contenido dadas las modificaciones introducidas en el IRPF desde su aprobación, si bien fue objeto de dos

modificaciones llevadas a cabo por la Orden de 4 de mayo de 1995 y la Orden de 31 de octubre de 1996.

La nueva norma reglamenta a lo largo de 13 artículos las obligaciones de llevanza de libros registros por parte de empresarios y profesionales, contribuyentes del IRPF, salvo respecto de aquellos que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 68.2 del RIRPF estén obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.10 del RIRPF, los contribuyentes distintos de los previstos en el apartado 2 de dicho precepto estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en el mismo aun cuando, voluntariamente, lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

PRINCIPALES NOVEDADES QUE SE INTRODUCEN EN LA NUEVA REGULACIÓN

A continuación, destacamos las principales novedades que se introducen en la nueva regulación:

- Necesidad de que, en las anotaciones en los libros registros de ventas e ingresos y de compras y gastos se haga constar el NIF de la contraparte de la operación (nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario o del obligado a su expedición).
- Compatibilidad con otros libros: en esta actualización del contenido de los libros registro se ha tratado de dar cierta homogeneidad a la normativa con conceptos previstos en otros impuestos, como por ejemplo en materia de asientos resúmenes con el IVA. Así, en su artículo 12 se establece que los libros registros regulados en esta orden podrán ser utilizados a efectos del IVA, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre).
- Publicación por parte de la Agencia Tributaria en su página Web de un formato tipo de libros registros.

Y para finalizar exponemos un cuadro resumen de los libros obligatorios y sus particularidades.

Método/modalidad	Actividades empresariales en estimación directa, modalidad simplificada	Actividades empresariales sin carácter mercantil en estimación directa	Actividades empresariales en estimación objetiva	Actividades profesionales
Libros obligatorios				
Libro registro de ventas e ingresos	X	X	X (**)	
Libro registro de compras y gastos	X	X		
Libro registro de bienes de inversión	X	X	X (*)	X
Libro registro de ingresos				X
Libro registro de gastos				X
Libro registro de provisiones de fondos y suplidos				X

- En caso de realización de varias actividades, se deben llevar libros independientes para cada una de ellas. Si los libros registro no se llevan en formato electrónico, se debe hacer constar en el primer folio la actividad a que se refieren.

- Cuando existan diversos establecimientos, cada establecimiento puede llevar sus propios libros registro en el que se anotarán por separado las operaciones efectuadas en cada uno de ellos, siempre que los asientos resúmenes se trasladen a los libros registros generales que deben llevarse en el domicilio fiscal.
- (*) Solo cuando deduzcan amortizaciones.
- (**) Cuando realicen actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones. En este libro, además del contenido establecido con carácter general (ver apartado 2 siguiente), deben incluirse las subvenciones corrientes y de capital incluyendo los criterios de imputación y las indemnizaciones.
- Si existen operaciones acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, se debe consignar separadamente el importe reintegrado de la compensación.
- Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas deben llevar unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, en función del régimen de determinación del rendimiento neto de la actividad por el que la entidad haya optado o que, en su caso, le resulte aplicable, y sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

6. VALORACIÓN EN UNA COMPRAVENTA DE INMUEBLE A EFECTOS DEL ITP Y AJD

La Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante V1219-19 de 30 de mayo de 2019 opta por cuál ha de ser el valor sobre el que deba girarse el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de Transmisiones Onerosas, en el caso concreto de que se disponen de tres valores distintos: el de transmisión, el de tasación y el que resulta de la aplicación de los coeficientes aprobados por la Comunidad Autónoma al valor catastral del inmueble en cuestión.

La contestación a dicha consulta se concreta en las siguientes conclusiones:

Primera: La base imponible de la transmisión de un bien inmueble será el valor real de dicho inmueble que no tiene por qué coincidir con el precio fijado por las partes en la compraventa.

Segunda: El concepto de "valor real" es un concepto jurídico indeterminado y se asimila al valor normal de mercado.

Tercera: La Administración Tributaria puede acudir a los medios de la comprobación de valores para la corrección del valor declarado por el obligado tributario, a su vez este puede acudir a la tasación pericial contradictoria para contradecir el valor calculado por la Administración Tributaria competente.

Cuarta: En aplicación de la normativa estatal, el obligado tributario podrá utilizar los valores publicados por la Administración Tributaria competente en aplicación de los medios de comprobación de valores, que tendrán carácter vinculante para la misma.

